



O Custeio Baseado em Atividades e sua eficiência em Instituições de Ensino Superior

Autoria: Maria Elisabeth Pereira Kraemer

Contadora, CRC/SC nº 11.170, Professora e Integrante da Equipe de Ensino e Avaliação na Pró-Reitoria de Ensino da UNIVALI – Universidade do Vale do Itajaí. Mestre em Relações Econômicas Sociais e Internacionais pela Universidade do Minho-Portugal. Doutoranda em Ciências Empresariais pela Universidade do Museu Social da Argentina. Integrante da Corrente Científica Brasileira do Neopatrimonialismo e da ACIN – Associação Científica Internacional Neopatrimonialista.

ENDEREÇO: Avenida Joca Brandão nº 111, Edifício Dona Emília, apto 902 - Centro. CEP 88.301-300 - ITAJAÍ – SC – BRASIL

E-mail: beth.kraemer@terra.com.br

TELEFONE/FAX: (0XX) 47-3446558

O Custeio Baseado em Atividades e sua eficiência em Instituições de Ensino Superior

Resumo

Com as atuais condições de competitividade, cada vez mais as organizações estão implantando modernas estratégias de custos. A esses novos princípios de gestão, associa-se um conjunto de técnicas compatíveis e que as organizações também começam a dominar, fazendo com que os gestores se obriguem a repensar no seu todo o processo de gerenciamento. Esses avanços nas tecnologias organizacionais, porém, não vêm sendo adequadamente acompanhados pelas práticas de controle e custeio. O paradigma tradicional de gestão demonstra-se insuficiente para as organizações obterem sucesso em ambiente de extinção das reservas de mercados, de uso intensivo da tecnologia da informação e de mudança de perfil dos clientes. Na busca de soluções essas organizações estão procurando aplicar novos métodos de trabalho e investindo em novas tecnologias para melhorar desempenho e qualidade dos serviços prestados. Neste sentido, o sistema de custeio por atividades conhecido por ABC, surgiu para fornecer informações mais precisas. Essa metodologia permite um controle mais efetivo dos gastos e os custos indiretos não são tratados mais por produtos, e sim por atividade.

1 - Introdução

A questão relativa a custos passou a ser mais do que nunca de extrema importância na gestão das organizações, após a abertura do mercado como consequência dos passos velozes da globalização. Com isto, o ambiente de extrema competição no qual a maioria das empresas está inserida tem levado os gestores a buscarem por uma série de recursos que possam auxiliá-los no processo de melhor gestão do negócio. Esta preocupação não é pertinente somente àquelas empresas que trabalham com produtos tangíveis, mas também àquelas que prestam serviços aos seus clientes, como é o caso de uma instituição do setor educacional.

Os sistemas de contabilidade gerencial são inadequados para o contexto competitivo vivificado pelas organizações na atualidade. Eles são falhos por não conseguirem definir com precisão a relação entre o custo dos diversos recursos – funcionários, professores, equipamentos e instalações – e os cursos e os clientes atendidos.

A rápida mudança tecnológica, a elevada competição global e a enorme capacidade de processamento de informações exigem das organizações a adoção de sistemas de contabilidade gerencial que lhes permitam sobreviver nesse cenário. Assim, de acordo com Johnson e Kaplan, (1998) a análise de custo deixa de ser vista como processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais e assume uma maior amplitude como elemento de informações consistente para o desenvolvimento de estratégias superiores a fim de conseguir vantagens competitivas sustentáveis.

Dentre as várias metodologias para apuração e controle de custos, o *Activity Based Cost* – ABC (Custeio Baseado em Atividades) vem se destacando no meio acadêmico e empresarial. A identificação dos custos com as atividades da organização é uma boa maneira de se medir o desempenho, pois se possibilita reconhecer e distinguir as atividades que agregam valor aos clientes.

A utilização do custeio ABC identificará o custo total da instituição, de cada departamento, de cada curso, de cada semestre, e por fim, custo de cada aluno.

2 – A contabilidade de custos

No século XX, com a crescente complexidade do mundo empresarial a contabilidade de custos passou a ser uma arma de controle e decisão gerencial, sendo utilizada no planejamento, controle e na tomada de decisões.

Leone (1997), diz que a contabilidade custos é parte integrante da contabilidade, sendo um instrumento disponível e poderoso porque utiliza, em seu desenvolvimento, os princípios, os critérios e os procedimentos fundamentais da ciência contábil. Consegue resolver problemas e produzir informações vitais à contabilidade, porém se não está coesa e articulada com os princípios fundamentais da contabilidade, não terá utilidade nenhuma.

A contabilidade de custos está estritamente ligada à contabilidade gerencial, pois a tomada de decisões propostas nos relatórios gerenciais, são fundamentais nos sistemas de custos adotados pelas entidades.

De acordo com o Institute of Management Accounting apud Atiknson et al (2000), contabilidade gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro de uma empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recursos.

Através do conceito de contabilidade gerencial nota-se como é importante a gestão de custos, ou seja, com as informações dos custos atribuídos a determinadas atividades, pode-se gerir os gastos, pois a contabilidade de custos fornece dados que a administração precisa para controle atual e planejamento de ações futuros.

2.1 – Métodos de custeio

Os métodos de custeio são processos para identificar o custo unitário de um produto, partindo dos custos diretos e indiretos. Basicamente há três métodos de custeamento, baseados na classificação e comportamento dos custos e despesas. São eles: Custeio por Absorção, Direto ou Variável e Custeio Baseado em Atividades.

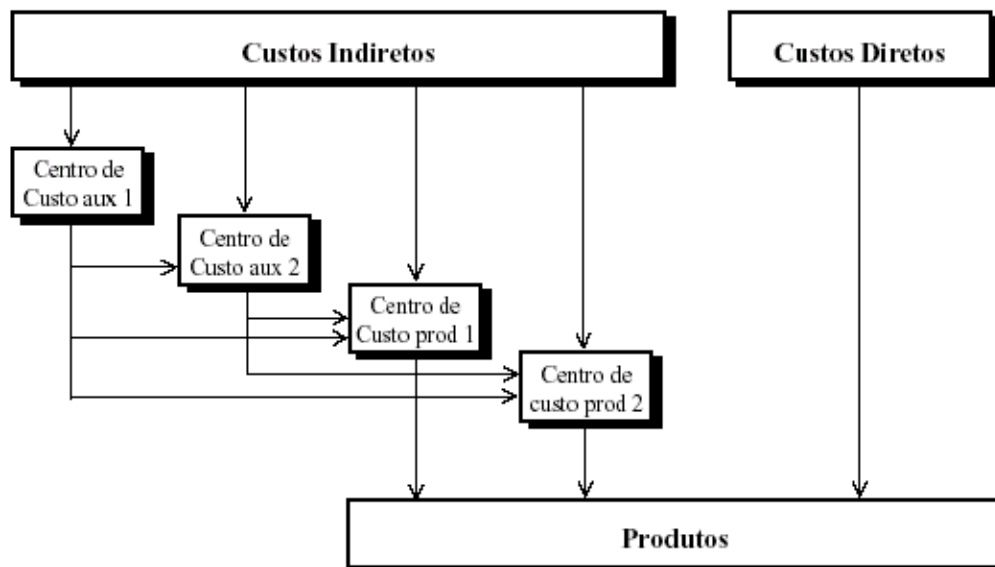
As metodologias de apuração do custo dos produtos, custeamento direto/variável e custeamento por absorção, são consideradas clássicas, na teoria da contabilidade de custos. Elas foram desenvolvidas baseadas nos conceitos de custos com comportamentos diferentes em relação à quantidade produzida, ou seja, nos custos fixos e variáveis.

O custeio por absorção e custeio direto, segundo Horngren (1986), são duas idéias opostas. **O custeio por absorção** significa que as despesas indiretas de fabricação são incluídas nos estoques, contrariamente **o custeio direto** significa que estas despesas não são incluídas nos estoques. O custeio por absorção é o mais usado e aceito pelo imposto de renda e pela auditoria externa, embora o uso crescente do custeio direto facilite a medição do desempenho e na análise dos custos.

Pamplona (1993) diz que o sistema de custos tradicional tem como características a utilização de um método de apropriação de custos em dois estágios:

- ✓ No primeiro estágio os custos indiretos são imputados aos centros de custos através de várias bases de rateio como, por exemplo, quantidade produzida, horas de mão-de-obra direta, valor de mão-de-obra direta, área ocupada, valor da produção, potência das máquinas, etc.
- ✓ Em um segundo estágio os custos são apropriados dos centros de custos aos produtos através de uma base de volume, quase sempre horas de mão-de-obra direta. Outras bases utilizadas para esta apropriação são: horas-máquina, custo da mão-de-obra direta, quantidade ou valor da matéria-prima. A figura 1 ilustra o fluxo do sistema tradicional.

Figura 1 – Fluxo do sistema tradicional de custos



Fonte: Pamplona (1993).

Pode-se observar que na figura acima, os centros de custos auxiliares, de apoio ou de serviços, distribuem seus custos aos centros de custos de produção e estes, por sua vez, apropriam seus custos aos objetos de custos, através das bases de rateio citadas.

O **custeio baseado em atividades** surge como ferramenta administrativa, seu uso poderá ser um complemento para os sistemas tradicionais sendo uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio do produto é muito comum seu uso no suporte de processos de gerenciamento e de reengenharia. É elemento indispensável à gestão da empresa, pois permite a avaliação de desempenhos operacionais e econômicos.

Ele analisa os custos, rastreando os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos, através da determinação dos direcionadores de custos, sendo indispensáveis para a mensuração das atividades pré-definidas. É um sistema de custeamento de produtos e serviços baseados nas atividades executadas pela empresa durante o seu processo de fabricação e/ou produção de serviços.

3 – As instituições de ensino superior

Há um tempo atrás as Instituições de Ensino Superior – IES não tinham muita preocupação com a gestão dos seus custos, pois a procura pelos seus cursos era muito grande, o que permitia que os custos fossem absorvidos facilmente pelas receitas provenientes das mensalidades. Com o surgimento de novas instituições, e com a globalização da economia, o que fez com que os alunos dessas instituições passassem a ser mais exigentes com os serviços que lhes são oferecidos, tanto pela infraestrutura – atividade-meio, como pelo professor em sala de aula – atividades-fim.

As entidades sem fins lucrativos, conforme Drucker (1994), são agentes de mudança humana. Seu produto é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio, ou seja, a transformação de uma vida, tendo um papel claro a desempenhar na comunidade a que servem; e provocando mudanças sociais. Desenvolvem uma série de atividades, valendo-se de recursos obtidos do sistema econômico e social o qual, por sua vez, acolherá “a posterior” o “produto” final deste processo: pessoas

atendidas. Assim, os recursos, as atividades (processos) e os produtos são, resumidamente, partes integrantes de um conjunto funcionando harmoniosamente para a consecução de um objetivo.

As IES quer particulares, quer públicas, com ou sem fins lucrativos, são organizações constituídas para oferecer benefícios à sociedade. Esses benefícios são de natureza social, cultural, econômico, educativo, tecnológico e moral. Sua existência só tem sentido quando realmente estão contribuindo para o desenvolvimento da comunidade.

Elas desenvolvem suas atividades e interagem constantemente com o meio ambiente, no qual estão inseridas, pressupondo sua continuidade. Essa interação com outras entidades e suas variáveis formam o cenário onde deveram atuar.

A missão das IES é colocar produtos, serviços e contribuições sociais à disposição da comunidade e do governo, satisfazendo suas necessidades. É através da missão que se determina qual conjunto de atividades pretende desenvolver e, conseqüentemente, quais os produtos, serviços e contribuições sociais que estarão à disposição da sociedade. A missão exerce a função de orientar e delimitar o campo de ação da gestão organizacional.

As IES são as grandes responsáveis pelo progresso e desenvolvimento das civilizações. É um lugar de propagação da cultura. É um espaço que promove a criatividade e a descoberta. Deve ser um centro produtor e inovador de conhecimento, não apenas para o consumo, mas para a recriação, de tal forma que conhecimento gere conhecimento, ou seja, as atividades de pesquisa, que são o componente principal da renovação científico-tecnológica.

As IES por finalidade segundo o Art. 43 e Incisos, da Lei 9.394/96:

"I - estimular a criação cultural e o desenvolvimento do espírito científico e do pensamento reflexivo;

II - formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua;

III - incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando ao desenvolvimento da ciência e da tecnologia e da criação e difusão da cultura, e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive;

IV - promover a divulgação de conhecimentos culturais, científicos e técnicos que constituem patrimônio da humanidade comunicar o saber através do ensino, de publicações ou de outras formas de comunicação;

V - suscitar o desejo permanente de aperfeiçoamento cultural e profissional e possibilitar a correspondente concretização, integrando os conhecimentos que vão sendo adquiridos numa estrutura intelectual sistematizadora do conhecimento de cada geração;

VI - estimular o conhecimento dos problemas do mundo presente, em particular os nacionais e regionais, prestar serviços especializados à comunidade e estabelecer com esta uma relação de reciprocidade;

VII - promover a extensão, aberta à participação da população, visando à difusão das conquistas e benefícios resultantes da criação cultural e da pesquisa científica e tecnológica geradas na instituição."

Por outro lado a educação superior abrangerá os seguintes cursos e programas, todos abertos à clientela específica e perfeitamente identificadas segundo a Lei:

- a. cursos sequenciais por campo de saber;
- b. de graduação
- c. de pós-graduação: e de extensão.

Já o Art. 53 da citada Lei Federal, diz que: no exercício de sua autonomia, são asseguradas às universidades, sem prejuízo de outras, as seguintes atribuições:

I - criar, organizar e extinguir, em sua sede, cursos e programas de educação superior previstos nesta Lei, obedecendo às normas gerais da União e, quando for o caso, do respectivo sistema de ensino;

II - fixar os currículos de seus cursos e programas, observadas as diretrizes gerais pertinentes;

III - estabelecer planos, programas e projetos de pesquisa científica, produção artística e atividades de extensão;

IV - fixar o número de vagas de acordo com a capacidade institucional e as exigências do meio;

V - elaborar e reformar seus estatutos e regimentos em consonância com as normas gerais atinentes;

VI - conferir graus, diplomas e outros títulos;

VII - firmar contratos, acordos e convênios;

VIII - aprovar e executar planos, programas e projetos de investimentos referentes a obras, serviços e aquisições em geral, bem como administrar rendimentos conforme dispositivos institucionais;

IX - administrar os rendimentos e deles dispor na forma prevista no ato de constituição, nas leis e respectivos estatutos;

X - receber subvenções, doações, heranças, legados e cooperação financeira mediante convênio com entidades públicas e privadas”.

Como qualquer outro tipo de organização uma IES, para sobreviver, terá que priorizar os seus ganhos para poder ter condições de investir, manter e melhorar as condições físicas do *campi*, bem como, garantir a capacitação dos seus professores.

Apesar de desempenharem funções sociais de extrema importância, estas entidades segundo Borges & Silva (2002) têm recebido pouca atenção de profissionais para a aplicação de novas técnicas contábeis e gerenciais. Assim como nas atividades empresarias, estas entidades dependem de um conjunto qualificado de recursos humanos e materiais.

Um método bem planejado e eficaz para a gestão dos custos pode proporcionar um quadro completo para o gerenciamento da instituição.

4 – A eficiência do custeio baseado em atividades em instituições de ensino superior

As IES carecem de mecanismos auxiliares para a sua gestão. O modelo aqui proposto, na condição de sistema de informação gerencial, vai ao encontro desta carência, apresentando sugestões oportunas e objetivas, para dirimir o problema do reconhecimento do custo-aluno e da eficiência da gestão, com base dos supostos teóricos do Custeio Baseado em Atividades – ABC na forma como os fatores de produção incorrem na abrangência das IES.

Uma Instituição de Ensino Superior é uma organização, e teoricamente deveria obedecer ao mesmo modelo de uma organização “normal” como uma indústria, uma prestadora de serviços, etc. Seu principal produto “vendido” é o conhecimento. Mas qual a sua matéria-prima? Como se dá este processamento? Fazendo uma analogia aos sistemas de produção percebe-se que deve haver uma adaptação das ferramentas do ABC para tratar destas particularidades.

Aqui identificaremos o produto das IES como o ensino, a pesquisa e a extensão. Este modelo de custos idealizado, mostra aos administradores o tamanho destas duas grandes áreas, sugerindo mudanças em seu comportamento, provendo meios consistentes para discussão quanto de sua autonomia.



IV Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul

Florianópolis, 8, 9 e 10 de dezembro de 2004



Embora cada universidade possa ter sua própria estrutura de funcionamento, tendo em vista os dispositivos legais que as autorizam, pode-se visualizar uma estrutura funcional comum para todas, não importando que uma ou outra possa aumentar ou diminuir as Despesas Relativas a Recursos.

Leite (1999), agrupa as estruturas em 4 (quatro) macro-atividades, como a da Reitoria, de Apoio Administrativo, de Apoio Acadêmico (ao ensino, pesquisa e extensão) e de Ensino (incluindo além do ensino, a pesquisa e a extensão).

Entende-se por macro-atividade para efeito deste trabalho de acordo com o autor, as grandes atividades que abrigarão e absorverão custos.

De posse das estruturas universitárias, faz-se necessário transformar estas macro-atividades para que possamos dar uma nova dimensão dos custos. Consiste em determinar quais as macro-atividades que fazem parte das estruturas meio e fim e, assim, identificar todas as espécies de custos existentes bem como as atividades que os originou. Assim, nenhuma atividade que gera custos deixa de ser identificada e interrelacionada com as macro-atividades já identificados dentro da estrutura de funcionamento e agora transformadas em macro-atividades meio e fins da Entidade

Entende-se que o custo de uma atividade deverá englobar todos os gastos necessários para o seu desempenho. Deverão ser incluídas as despesas com pessoal e seus respectivos encargos sociais, material de consumo, serviços de terceiros e encargos e assim por diante.

Segundo Martins, (1998), a atribuição dos custos às atividades deverão ter como prioridade, além de critérios bastante sólidos: alocação direta; rastreamento; e rateio.

✓ alocação direta: quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos custos com certas atividades.;

✓ rastreamento: é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos.;

✓ rateio: é a última das formas de distribuição dos custos por atividade e somente se realiza quando da impossibilidade de proceder nas formas anteriores. Seu principal problema é a forma arbitrária como é distribuído e é a linha divisória entre os modelos tradicionais de custos e o ABC.

Ao se definir a estrutura do ente jurídico e as possíveis espécies de custos, o próximo passo é a determinação dos itens de custos dos diversos setores da Universidade que, necessariamente, estão vinculadas a uma ou mais das macro-atividades. A escolha dos direcionadores de custos (cost drivers), é o grande desafio do modelo ABC.

Segundo Martins (1998), o direcionador de custo é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Assim, partindo do entendimento que atividades consomem recursos, e produtos consomem atividades e materiais, os custos deverão ser rastreados e alocados às atividades, através dos direcionadores de custos (cost drivers), tidos como uma transação que direciona uma quantidade de trabalho e, através dela, um custo de uma atividade. Já os custos indiretos serão dimensionados e dirigidos por cada direcionador de custos.

Assim, o primeiro passo foi a definição das atividades mais importantes de que cada setor se utiliza para, com o emprego dos recursos, possam cumprir suas metas e atender os objetivos principais da organização.

Atividades **primárias** são aquelas que contribuem diretamente para a missão da Instituição. As atividades **secundárias ou auxiliares** por sua vez são aquelas que apóiam



atividades primárias e incluem gerência, administração, conselhos e outros. O quadro abaixo classifica as atividades.

Quadro 1 - Classificação das Atividades

Atividades	Primária/Secundária
<p>Administração Geral</p> <p><u>Reitoria:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Desenvolver Visão e Estratégia ✓ Formular a política geral da Universidade ✓ Traçar diretrizes e normas técnicas gerais ✓ Superintender os negócios da Universidade e a estratégia de sua organização ✓ Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa Desenvolver programas de relações públicas ✓ Administrar compras 	Todas Secundárias (auxiliares).
<p><u>Apoio Administrativo</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Criar e gerenciar estratégias de recursos humanos ✓ Gerenciar recursos de informação ✓ Gerenciar distribuição de pessoal ✓ Desenvolver e treinar servidores ✓ Desenvolver sistemas de recursos humanos ✓ Gerenciar recursos financeiros e físicos ✓ Processar transações orçamentárias, financeiras e contábeis ✓ Conduzir o controle interno ✓ Gerenciar recursos físicos ✓ Medir desempenho organizacional ✓ Desenvolver e definir metas organizacionais ✓ Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle ✓ Desenvolver atividades auxiliares 	Todas Secundárias (auxiliares)
<p><u>Apoio Acadêmico:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Superintender os órgãos de apoio acadêmico ✓ Suprir com recursos humanos e tecnológicos a área acadêmica; ✓ Apoiar o ensino, a pesquisa e a extensão e a pós-graduação; ✓ Administrar a carreira acadêmica; ✓ Implementar segurança e controle de sistemas; ✓ Gerenciar o armazenamento e acesso de informações; ✓ Facilitar compartilhamento e comunicações de informações; ✓ Administrar a biblioteca; ✓ Prover os registros acadêmicos; 	Todas Secundárias (auxiliares)

√ Promover atividades sócio-culturais	
Ensino √ Ensino √ Coordenar e integrar as funções de ensino, pesquisa e extensão √ Planejar a execução e a avaliação do ensino, pesquisa e extensão; √ Desenvolver o Ensino; √ Qualificar Docentes	Todas Primárias
Pesquisa √ Pesquisa Pura √ Pesquisa aplicada	Todas Primárias
Extensão √ Atividades de extensão	Todas Primárias

Fonte: Leite, 1999.

Portanto, as **atividades primárias** subdividem-se em centro de custo de ensino, pesquisa e extensão e as **secundárias ou auxiliares** em administração geral, secretaria, biblioteca, contabilidade e finanças, serviços gerais, limpeza e vigilância.

Neste sentido, procurou-se, a partir desta separação das atividades, definir a existência de dois grandes centros de custos definidos. Estes centros de custos ou departamentos podem ser divididos em dois grupos, de acordo com o tipo de atividade que executam, classificados em produtivos e auxiliares, estando os **departamentos produtivos** ligados às **atividades primárias**, pois estão diretamente envolvidos com o produto, ensino, e os **secundários ou auxiliares** que formam os **setores de apoio**.

O passo seguinte é identificar as atividades que consomem recursos e produzem os resultados. Atividade para Nakagawa (1993) é entendida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos.

As atividades podem ser decompostas em tarefas, subtarefas e operações. As tarefas são elementos de trabalho de uma atividade. Em uma instituição de ensino pode descrever de forma clara estes três elementos, como segue:

Função	→	Ensinar
Atividade	→	Ministrar aulas
Tarefa	→	Preparar aulas
Subtarefas	→	Preparar o material das aulas
Operações	→	Tirar xerox

O próximo passo será localizar os eventos econômicos por departamento, atividade, produto e serviço e depois identificar em que momento do evento econômico ocorre o seu término.

O evento pode ser caracterizado como uma seqüência ou resultado de uma ação externa (compras, armazenagem, produção, vendas) a uma atividade, sendo que esses fatores estão relacionados a uma atividade e os eventos dão início a elas.

As transações serão materializadas através de documentos e, devem reproduzir os eventos e as atividades a que se referem e as transações podem ocorrer tanto no início como no fim das atividades. Como exemplo de evento, tem-se a compra de um material e a ordem de compra é a transação que representa a atividade.

A instituição deverá elaborar um plano geral de contas para classificação das atividades, contendo classificação dentro do ensino por cursos, e identificação das funções, detalhando as atividades e tarefas até as operações para acumulação dos custos e despesas, sendo utilizado para codificação da contabilidade convencional como para o sistema atual. Este plano possibilitará que sejam extraídos muitos relatórios que fornecerão muitas informações, conforme as necessidades da instituição.

Definidos os centros e o plano de contas, poderá ser iniciado o processo de custeio, ou seja, o quanto cada curso ou aluno custa para a instituição. Em seguida, determina-se um direcionador para cada atividade. O quadro 2 nos mostra detalhes do levantamento dos direcionados das atividades.

Quadro 2 – Levantamento dos direcionados das atividades

Centro de custos	Atividades	Direcionadores
Ensino	Ministrar aulas	Hora aula
	Secretariar aulas	Nº de alunos
	Manter e conservar salas	Nº de alunos
	Coordenar e administrar	Nº de alunos
	Providenciar material audiovisual	Nº de requisições
	Fornecer materiais do almoxarifado	Nº de requisições
	Reproduzir material didático	Nº de alunos
	Registrar as informações	Nº de alunos

Fonte: Borges & Silva (2000)

Nestes termos temos condições de determinar o custo unitário do direcionador e o custo dos produtos por atividade, conforme abaixo:

$\text{Custo unitário do direcionador} = \text{Custo da atividade} \div \text{Nº total de direcionadores}$
--

$\text{Custo da atividade atribuído ao produto} = \text{Custo unitário do direcionador} \times \text{nº de direcionadores do produto}$
--

$\text{Custo atividade/unidade de produto} = \text{Custo da atividade atribuído ao produto} \div \text{quantidade produzida}$

Em seguida acha-se o custo total de cada curso (produto) e o custo de cada aluno para a instituição.

$\text{Curso de Ciências Contábeis} = \text{Custo total do produto} \div \text{Nº de alunos}$

Logo após, através de um mapa de localização, alocam-se todos os custos unitários dos direcionadores de atividades, formando-se o total dos custos de cada curso e de cada aluno. Após, a instituição poderá detectar os cursos mais vantajosos e os mais onerosos.

Neste sentido, este sistema juntamente com um plano de contas elaborado, originarão vários relatórios, sendo que estes oferecerão à diretoria, condições para avaliar as informações quanto ao desempenho por cursos oferecidos, através do resultado operacional e da lucratividade, podendo comparar os resultados ocorridos em diversos períodos, favorecendo a realização de planejamentos.

Considera-se então que a implantação de um sistema ABC envolve mudança de paradigma, pois este sistema servirá de base para decisões estratégicas e pedagógicas da instituição. Ela verificará que se em determinado semestre um curso apresenta déficit, poderá trabalhar com este resultado, verificando as suas origens e planejando metas para o futuro.

Verifica-se, portanto, que a utilização do custeio ABC possibilitará aos administradores a obtenção de informações mais detalhadas e mais precisas, além de possibilitar a otimização dos recursos existentes na instituição.

5 – Conclusão

Atualmente, a abordagem tradicional de custos não fornece informações para cumprir suas finalidades de apoio à tomada de decisões e de controle, neste novo contexto competitivo.

O custeamento baseado em atividades busca facilitar a implementação de um processo de mudança de atitudes na organização, pois é uma ferramenta que auxilia os gerentes a descobrirem as rotas do consumo dos recursos da empresa, buscando colocar à sua frente uma informação muito importante para suas decisões.

O sistema ABC pode representar um bom conjunto de ações para a melhoria do processo de gestão em IES que, por certo, ampliará as possibilidades de sucesso.

O início da identificação dos custos torna-se de grande importância, não só para o conhecimento interno da própria instituição como também para sua comparação com outras instituições que atuam na mesma área.

O cálculo do custo por atividade (atividade de ensino, pesquisa e extensão) é uma alternativa nova e bem sucedida de apuração de custos no sentido de mudar as atitudes dos gestores e pessoal envolvido (docentes, alunos e funcionários) para a prática de questionamento e mudança contínua, eliminação de desperdício, enfim, uma postura nova e dinâmica de cálculo e gestão de custos.

Este cálculo de custo/aluno, pode apontar a possibilidade de complementaridade dos métodos de custeio que permitam não apenas a exatidão de cálculos (que permite a redução de custos considerados irrelevantes), mas uma maior visibilidade do processo de formação do próprio custo, no sentido de tornar claro as diferentes áreas envolvidas em cada atividade (ensino, pesquisa e extensão) e como as áreas de apoio contribuem com estes custos.

Portanto, o Sistema de Custo ABC em instituições de ensino superior é um valioso instrumento de decisão, gerando vários relatórios, como apuração de resultados por curso e por período.

Referências

ATIKNSON, A. A.. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

- BERLINER, C. BRIMSON, J. A. **Gerenciamento básico em indústrias avançadas. Base conceitual.** São Paulo: Quatroz, 1992.
- BEUREN, I. M. Gestão estratégica de custos: arquitetura e conceitos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, 21(71): 30-39, out/dez., 1992.
- BORGES, A. SILVA, T. M. da. O custeio ABC aplicado em instituições filantrópicas de ensino. **Revista CESH 2000. Centro de Ciências Sociais e Humanas**, v. 13. n.1. jan/dez 2000. Universidade Federal de Santa Maria. http://coralx.ufsm.br/ccsh/5e_revista2002.php
- BORNIA, A. C. Considerações sobre o custeio por atividade. **II Congresso internacional de custos.** Asuncion (Paraguay) set/1991.
- BRASIL. LEI FEDERAL 9.394, de 20 DE DEZEMBRO DE 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **LDB interpretada: diversos olhares se entrecruzam** / Iria Brzezinski - organizadora. 2. ed. revisada - São Paulo : Cortez, 1998.
- BRINSON, J. A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades** - São Paulo : Atlas, 1996.
- CAMPIGLIA, A. O. CAMPIGLIA, O. R. P. **Controles e gestão: controladoria financeira das empresas.** São Paulo: Atlas, 1994.
- CRC-SP. **Curso de contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 1993.
- DRUCKER, P. F. **Administração de organizações sem fins lucrativos, princípios e práticas.** São Paulo: Pioneira, 1994.
- HARDMAN, P. Custeio por Atividade. **XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade.** Bahia: Tema, n 5, 339-354, out/92.
- HORNGREN, C. T. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo.** São Paulo: Atlas, 1986.
- JOHNSON, H. T. KAPLAN, R. S. **A relevância da contabilidade de custos para ser competitivo.** 7 ed. São Paulo: Futura, 1998.
- KRAEMER, M. E. P. Sistema de gestão permite reduzir custos de empresas **Revista Brasileira de Contabilidade.** Brasília - DF, nº 124: 54-67, jul/agost. 2000.
- KOEHLER, R. W. Estratégia de ataque tríplice. **Revista Brasileira de Contabilidade,** Brasília, 23(87): 72-80, abr/jun., 1994.
- LEITE, H. C. T. **Avaliação do desempenho de universidades federais, através de um modelo de custos: aplicação na Universidade Federal de Rondônia – UNIR.** 1999. Dissertação (Mestrado Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.
- LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade custos.** São Paulo: Atlas, 1997.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos** - 6. ed. São Paulo : Atlas, 1998.
- NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos: conceito, sistemas e implementação.** São Paulo: Atlas, 1993.
- NAKAGAWA, M. **ABC. Custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** São Paulo: Atlas, 1994.
- PAMPLONA, E. O. A inadequação dos sistemas de custos tradicionais em um novo ambiente de fabricação. **Revista Produção On line**, vol.3, n.2: 1993. <http://www.producaoonline.inf.br>
Acesso em 01/11/2003/
- ROBLES JR, A. **Custos da Qualidade: uma estratégia para a competição global.** São Paulo: Atlas, 1994.